

стратегии государственного контроля, направленной на эффективное использование основного национального богатства.

МЕТОДИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА СОЗДАНИЯ РЕЗЕРВА НА ПОКРЫТИЕ ЕСТЕСТВЕННОЙ УБЫЛИ МЯСА И МЯСОПРОДУКТОВ ПРИ ХРАНЕНИИ И ТЕРМИЧЕСКОЙ ОБРАБОТКЕ НА ХОЛОДИЛЬНИКАХ

О.О.Сударева, магистр экон. наук,
аспирант кафедры бухгалтерского учета,
анализа и аудита в отраслях народного хозяйства БГЭУ

Резюме. В статье с учетом особенностей мясной отрасли разработана форма сличительной ведомости результатов инвентаризации мяса и мясопродуктов на холодильнике. Предложена методика расчета и бухгалтерского учета резерва на покрытие убыли мяса и мясопродуктов при хранении и термической обработке на холодильниках.

METHOD OF ACCOUNTING PROVISIONING FOR ATTRITION MEAT AND MEAT STORAGE AND HEAT TREATMENT ON THE FRIDGE

O.O.Sudareva

Summary. The paper given the nature of the meat industry, developed a form of the compare register meat and meat products in the refrigerator. Provide the methods of calculation and accounting provision for loss of meat and meat products during storage and thermal processing on the refrigerator.

Введение. Первой стадией методики бухгалтерского учета является бухгалтерская регистрация фактов хозяйственной деятельности, которая в свою очередь реализуется с помощью таких приемов как: документация и инвентаризация.

Для повышения эффективности экономического управления материальными и трудовыми ресурсами организаций мясной отрасли промышленности одной из задач учета затрат и анализа себестоимости продукции является обеспечение достоверного определения и отражения в учете результатов проведения инвентаризации с учетом специфики мясной отрасли промышленности.

Основная часть Понятия документ, документация, документирование, документооборот изучали в своих трудах такие ученые экономисты как: Я.В.Соколов [1, с.173-181], М.И. Кутер [2, с.435-452], В.И.Стражев [3, с.96-103], П.Я.Папковская [4, с.144-157], В.П.Астахов [5, с.145-182], Л.И.Стешиц [6, с.53-60] и другие.

И в настоящее время актуальным остается средневековое правило: «Quod non est in actis, non est in mundo – чего нет в документах, того нет и на свете» [1, с.172], т.е. в бухгалтерском учете подлежат отражению только те хозяйственные операции, которые документально оформлены, а документы служат основанием для составления бухгалтерских записей. М.И. Кутер также отметил, что «правилом

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Шара Є. Державний фінансовий контроль та шляхи його удосконалення в економіці України / Є. Шара // Фінансовий контроль. – 2011. – № 8 (69). – с. 46-47.
2. Фінансове право України / Л. К. Воронова, М. П. Кучерявенко, Н. Ю. Пришва та ін. – К., 2009. – 395 с.
3. Бездітний В. П. Ефективність державного фінансового контролю в Україні / В. П. Бездітний // Наше право. – 2010. - № 4 ч.1. – с. 85-88.
4. Гулько В. В. Удосконалення механізму державного фінансового контролю в Україні / В. В. Гулько // Актуальні проблеми економіки. – 2010. - № 12 (114). – с. 181-185
5. Третяк А. М. Управління земельними ресурсами // За ред. проф. А. М. Третяка. Навчальний посібник. / Третяк А. М., Дорош О. С. – Вінниця: Нова книга. – 2006. – 360 с.

бухгалтера должно стать: «нет документа – нет записи» [2, с.435].

Проведенный литературный обзор понятия «документ» ([1, с.174], [2, с.435], [3, с.97], [4, с.144], [5, с.146], [6, с.53]) позволяет сделать вывод, что наиболее общее и полное определение дано Я.В.Соколовым [1, с.174], который определил документ, как «... закодированное определенным образом и зафиксированное на специальном носителе информационное сообщение (свидетельство), удостоверяющее, что факт хозяйственной жизни или существует, или совершен, или должен быть совершен».

Исследование признаков классификации первичных учетных документов показало, что авторы выделяют от шести (Я.В.Соколов [1, с.173-181], В.И.Стражев [3, с.96-103], Л.И.Стешиц [6, с.53-60]) до десяти (М.И. Кутер [2, с.435-452]) группировочных признаков. Необходимо отметить, что все авторы рассматривают такие признаки классификации первичных документов как: по назначению (распорядительные, исполнительные (оправдательные), бухгалтерского оформления, комбинированные); по месту составления (внутренние, внешние). Не менее важной является классификация документов по времени (порядку, последовательности) составления: первичные и сводные ([1, с.181], [5, с.158], [6, с.55-56]). Так, документы, предназначенные для оформления хозяйственных операций в момент их совершения либо после их совершения, являются первичными. Сводные документы составляются на основании первичных документов и позволяют получать укрупненные показатели в определенном (необходимом) разрезе.

Понятие «первичный учетный документ», а также основные требования, предъявляемые к первичным учетным документам содержатся в Законе Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» (от 18.10.1994 г. №3321-XII, с изм. и доп. от 26.12.2007 г. № 302-3) [7]. Согласно Закону первичные учетные документы принимаются к учету, если «...они составлены по типовым формам... При отсутствии утвержденных типовых форм (форм) или недостатке содержащейся в них информации организация принимает к учету самостоятельно разработанные и утвержденные первичные учетные документы ...» [7]. Перечень первичных учетных документов, которые обязательны для применения всеми субъектами хозяйствования, утвержден постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 24.03.2011 г. № 360. Формы первичных учетных документов, не включенные в перечень «... могут утверждаться руководителем организации или индивидуальным предпринимателем либо республиканскими органами государственного управления по согласованию с Министерством финансов» [8].

Характерной особенностью организаций мясной отрасли промышленности является наличие естественной убыли мяса и мясопродуктов при хранении и термической обработке по всем их видам. Естественная убыль образуется по технологическим операциям, осуществляемым на холодильниках мясокомбинатов, при: охлаждении парного мяса и мясопродуктов; замораживании парного и охлажденного мяса и мясопродуктов; хранении охлажденного и мороженого мяса и мясопродуктов. Правильный и своевременный расчет естественной убыли по этим технологическим операциям имеет важное значение, поскольку затраты по естественной убыли мяса и мясопродуктов включаются в себестоимость производимой продукции в пределах установленных норм. Снижение естественной убыли является одним из резервов снижения себестоимости мясной продукции.

Исследование применяемой документации по инвентаризации в отечественных организациях мясной промышленности показало, что в настоящее время применяются формы документов, утвержденные Инструкцией по инвентаризации активов и обязательств (от 30.11.2007 г. № 180, в ред. от 22.04.2010 г. № 50) [9] для всех отраслей промышленности. Поэтому используемые формы документов (инвентаризационная опись оборотных активов, сличительная ведомость), не учитывают специфику инвентаризации мяса и мясопродуктов на холодильниках, в результате составляются дополнительные документы, например, ведомость выявленной недостачи в пределах норм естественной убыли.

С учетом особенностей организаций мясной отрасли промышленности рекомендуем использовать усовершенствованную форму Сличительной ведомости результатов инвентаризации мяса и мясопродуктов на холодильнике (рисунок 1).

Преимущества предлагаемой ведомости от утвержденной инструкцией [9] состоит в следующем: она содержит нормативные данные об естественной убыли по каждому наименованию, виду и категории мяса или мясопродукта (графа 10), отклонение фактического количества, выявленного в результате инвентаризации мяса и мясопродуктов от данных бухгалтерского учета (графы 8, 9) и реальные недостачи мяса и мясопродуктов с учетом естественной убыли в пределах норм (графы 11, 12) и сверх норм (графы 13, 14). Так, по говядине I категории фактическая недостача (графа 8) составила 30506,4 кг (438903,3 кг – 469409,7 кг), что меньше естественной убыли по норме 30781,6 кг (графа 10), сле-

СЛИЧИТЕЛЬНАЯ ВЕДОМОСТЬ
результатов инвентаризации мяса и мясопродуктов на холодильнике
 № 01 по состоянию на 01.04.2013 г.

Наименование организации ОАО «Могилевский мясокомбинат»

Подразделение организации холодильник №1

Основание для проведения инвентаризации: приказ, постановление, распоряжение
 (ненужное зачеркнуть)

Дата 01.04.2013 г.
 Номер 105
 Дата начала инвентаризации 01.04.2013 г.
 Дата окончания инвентаризации 01.04.2013 г.

№ п/п	Номенклат урный номер, шифр	Наименование, вид, категория мяса или мясопродукта	Единица измерения	Цена, руб.	По данным бухгалтерского учета, количество	Фактически, количество	Отклонение фактического коли- чества от данных бухгалтерского учета		Естественная убыль по норме, количеств	Недостача с учетом естественной убыли			
										в пределах норм		сверх норм	
										количество	сумма, руб.	количество	сумма, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1	12110	Говядина I категории	кг	41431	469409,7	438903,3	30506,4	-	30781,6	30506,4	1 263 910 658	-	-
2	12220	Говядина II категории	кг	34420	19998,3	15251,0	4747,3	-	4940,2	4747,3	163 402 066	-	-
3	12400	Говядина тощая	кг	16406	649,6	445,8	203,8	-	222,4	203,8	3 343 543	-	-
Итого		х	х	х	490057,6	454600,1	35457,5	-	35944	35457,5	1 430 656 267	-	-

Пересортица				Окончательный результат				Примечание
зачтено в покрытие недостач		зачтено в покрытие излишков		недостача		излишки		
количество	сумма, руб.	количество	сумма, руб.	количество	сумма, руб.	количество	сумма, руб.	
15	16	17	18	19	20	21	22	23
-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-	-	-

Бухгалтер Богук Богук В.П.
 (подпись) (расшифровка подписи)

С результатами инвентаризации согласен.

Материально ответственное лицо Сапожникова Сапожникова Ж.Б.
 (подпись) (расшифровка подписи)

Рисунок 1 – Сличительная ведомость результатов инвентаризации мяса и мясопродуктов на холодильнике

Примечание – собственная разработка на основании изучения нормативной литературы и деятельности организаций мясной промышленности

КОНСУЛЬТАЦИИ БУХГАЛТЕРУ, АУДИТОРУ, МЕНЕДЖЕРУ, РУКОВОДИТЕЛЮ

довательно недостача в пределах норм равна 30506,4 кг (графа 11) или в стоимостном выражении (графа 12) – 1263910658 руб. (30506,4 кг * 41431 руб.) (графа 11 * графа 5), недостача сверх норм – отсутствует (графы 13, 14). Затем результаты инвентаризации мяса и мясопродуктов корректируют на пересортицу, если она была (графы 15-18) и выводится окончательный результат (графы 19-22). Использование данной сличительной ведомости позволит повысить информативную емкость данного документа, его наглядную аналитичность; сократит количество заполняемых документов и затрат труда персонала на их составление, дублирование; позволит иметь информацию о наличии у организации резервов снижения затрат на естественную убыль мяса и мясопродуктов и другие аналитические сведения о затратах на естественную убыль по каждому наименованию, виду, категории мяса или мясопродукта.

Для унификации заполнения первичных учетных документов, в т.ч. сличительной ведомости, в условиях автоматизированной обработки информации рекомендуем применять шифры мяса полученного от скота (рисунок 1, графа 2). При формировании шифра мяса считаем целесообразным применять пятизначное кодирование (XXXXX), где: первая цифра кода (X0000) – вид мяса; вторая цифра (0X000) – возрастная группа скота; третья цифра (00X00) – упитанность скота; четвертая цифра (000X0) – категория; пятая цифра (0000X) – способ технологической обработки туш (по свинине). Рекомендуемая нами схема формирования шифров мяса приведена на рисунке 2.

Шифр	X0000		0X000		00X00		000X0		0000X	
	К о д	Вид мяса	К о д	Возрастная группа скота	К о д	Упитанность скота	К о д	Категория	К о д	Способ технологической обработки туш
11110	1	говядина	1	от молодняка	1	высшая	1	I категория		
11210					2	средняя	1	I категория		
11220					3	нижесредняя	2	II категория		
11320							2	II категория		
11330							3	тощее		
12110			2	от взрослого скота	1	высшая	1	I категория		
12210					2	средняя	1	I категория		
12220					3	нижесредняя	2	II категория		
12320							2	II категория		
12330							3	тощее		
12400					4	тошая				
12510					5	буган	1	I категория		
12520							2	II категория		
21111	2	свинина	1	от молодняка	1	мясные	1	I категория	1	оез шкуры
21112									2	в шкуре с задними ножками
21113									3	в шкуре без задних ножек
21114									4	со снятием крупова
и т.д.										

Рисунок 2 – Схема формирования шифров мяса

Примечание – собственная разработка на основании изучения специальной литературы и потребности практики в повышении эффективности хозяйственного управления

Использование рекомендуемых шифров мяса позволит организовать аналитический учет по каждому наименованию, виду, категории мяса или мясопродукта, что в условиях автоматизированной обработки информации не увеличит затрат труда персонала и повысит оперативность аналитической информации.

Для равномерного отражения в течение отчетного года затрат по списанию фактической усушки мяса и мясопродуктов в пределах действующих норм на себестоимость выпускаемой продукции, а также исключения зависимости роста затрат от периода проведения инвентаризации мяса и мясопродуктов в организациях мясной отрасли промышленности целесообразным является создание резерва на покрытие убыли мяса и мясопродуктов при хранении и термической обработке на холодильниках. Создание резерва предусмотрено п. 1.09 Методических рекомендаций по калькулированию себестоимости мяса и мясопродуктов (утв. 30.01.1997г.) [10], однако нет рекомендованной методики расчета величины резерва. В результате резерв рассчитывается организациями мясной промышленности Республики Беларусь разными способами (например, ежемесячно исходя из фактических остатков мяса и мясопродуктов на холодильнике; исходя из планового месячного объема производства и др.).

Ежемесячный расчет резерва, применяемый в практике организаций мясной промышленности имеет

ряд недостатков. Так, расчет резерва исходя из фактических остатков мяса и мясопродуктов на холодильнике, приводит к зависимости суммы начисленного резерва от размера фактических остатков, что не отражает реальную сумму затрат, поскольку остатки на конец месяца не соответствуют количеству мяса и мясопродуктов хранимых и подвергаемых термической обработке в течение месяца.

Расчет резерва исходя из планового объема производства на наш взгляд также не реален, так как он включает только объем мяса и мясопродуктов, подвергаемых термической обработке в течение месяца, а естественную убыль при хранении мяса и мясопродуктов не учитывает.

Наличие данной проблемы требует дальнейшего ее исследования и решения.

Согласно п.75 Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета (утв. 29.06.2011 г. № 50, с изм. и доп. от 20.12.2012 г. № 77) на счете 96 «Резервы предстоящих платежей» отражаются «...резервы, установленные законодательством и учетной политикой организации» [11]. Поэтому рекомендуем к этому синтетическому счету ввести субсчет «Резерв на покрытие убыли мяса и мясопродуктов при хранении и термической обработке», например 96-1.

Создание резерва (с использованием предлагаемого субсчета 96-1 и счетов аналитического учета по счету 20) будет отражаться в бухгалтерском учете записью: Дебет счета 20 «Основное производство», статья затрат «Естественная убыль», с отнесением на соответствующие виды мяса (говядина I категории, II категории, тощая и др.) Кредит счета 96-1 «Резерв на покрытие убыли мяса и мясопродуктов при хранении и термической обработке».

После проведения инвентаризации, за счет ранее созданного резерва, рекомендуем производить списание фактической убыли мяса и мясопродуктов в пределах действующих норм по фактической средней себестоимости мяса и мясопродуктов за межинвентаризационный период. Такой подход не противоречит Методическим рекомендациям по калькулированию себестоимости мяса и мясопродуктов, поскольку списание потерь мяса и мясопродуктов при хранении и термической обработке по установленным нормам без проведения фактической инвентаризации не допускается [9].

Использование ранее созданного резерва будет отражаться бухгалтерской записью: Дебет счета 96-1 Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества». Такая запись не противоречит Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, т.к. организации могут составлять корреспонденцию счетов исходя из содержания хозяйственной операции [11].

Согласно п.8 Инструкции по инвентаризации активов и обязательств установлена периодичность ее проведения, в частности инвентаризация «... сырья, материалов, готовой продукции, товаров для реализации ...» должна проводиться «не менее одного раза в год», а «по решению руководителя организации ... количество проводимых в течение года обязательных инвентаризаций может быть увеличено» [9]. Изучение особенностей деятельности организаций мясной промышленности позволят рекомендовать проведение инвентаризации мяса и мясопродуктов на холодильниках ежеквартально.

Начисленный резерв на покрытие убыли мяса и мясопродуктов может оказаться больше или меньше выявленной недостачи в пределах норм естественной убыли. В этом случае производится корректировка резерва способом «красное сторно», если сумма ранее созданного резерва превышает сумму выявленной недостачи в пределах норм естественной убыли или способом «дополнительной записи», при недостаточности ранее созданного резерва в суммарном выражении. Поскольку сумма резерва может быть значительной, рекомендуется по результатам инвентаризации также ежеквартально производить корректировку суммы ранее созданного резерва. Это позволит снизить в конце года влияние отклонений начисленной и использованной суммы резерва на себестоимость продукции и отражать затраты равномерно в течение года.

Рассмотрим рекомендуемую нами методику создания и использования резерва на покрытие убыли мяса и мясопродуктов при хранении и термической обработке на холодильнике.

Для расчета плановой годовой суммы резерва на покрытие убыли мяса и мясопродуктов при хранении и термической обработке (Р_{пл}) рекомендуем использовать формулу (1).

$$P_{пл} = (K_{пл} * (HEU_{пл\ хр} + HEU_{пл\ то})) * Ц_{пл} / 100, \quad (1)$$

где $K_{пл}$ – плановое количество мяса и мясопродуктов, хранимых и подвергаемых термической обработке на холодильнике за год по видам и категориям, кг;

$HEU_{пл\ хр}$ – плановый средний процент естественной убыли мяса и мясопродуктов при хранении на холодильнике, установленный по видам и категориям мяса, %;

$HEU_{пл\ то}$ – плановый средний процент естественной убыли мяса и мясопродуктов при термической обработке на холодильнике, установленный по видам и категориям мяса, %;

$Ц_{пл}$ – плановая средняя себестоимость 1 кг мяса по видам и категориям, руб.

Например, используя исходные плановые данные организации производится расчет плановой суммы резерва. По говядине I категории: плановое количество мяса для термической обработки и хранения на холодильнике за год – 7500000 кг; плановый средний процент естественной убыли при хранении – 0,4%; при термической обработке – 1,3%; плановая средняя себестоимость 1 кг мяса говядины I категории – 40000 руб.

Согласно расчету по формуле (1) годовая плановая сумма резерва на покрытие убыли мяса и мясопродуктов при хранении и термической обработке на холодильнике по говядине I категории составит: $(7500000 \text{ кг} * (0,4\% + 1,3\%)) * 40000 \text{ руб.} / 100 = 5100000000 \text{ руб.}$

Месячная плановая сумма резерва составит 1/12 годовой плановой суммы: $5100000000 \text{ руб.} / 12 \text{ мес.} = 425000000 \text{ руб.}$ По данным Сличительной ведомости результатов инвентаризации мяса и мясопродуктов на холодильнике (рисунок 1) по состоянию на 01 апреля (межинвентаризационный период – I квартал) выявлено фактическое наличие мяса говядины I категории – 438903,3 кг (графа 7), по данным бухгалтерского учета – 469409,7 кг (графа 6). Отклонение от данных бухгалтерского учета составило – 30506,4 кг ($438903,3 \text{ кг} - 469409,7 \text{ кг}$) (графа 8). Фактическая средняя себестоимость 1 кг говядины I категории по данным бухгалтерского учета за I квартал составила 41431 руб. (графа 5).

Согласно карточек учета наличия и движения мяса и мясопродуктов на холодильнике (по говядине I категории) в таблице 1 приведены их сведения за межинвентаризационный период (I квартал).

Таблица 1

Сведения о наличии и движении мяса (говядина I категории) на холодильнике за межинвентаризационный период (I квартал)

Движение мяса на холодильнике	Количество мяса, кг	в том числе			
		парное	остывшее	охлажденное	замороженное
1	2	3	4	5	6
1 Остаток мяса на начало периода по данным бухгалтерского учета (01.01.20__г.)	431483,5	–	–	353,5	431130,0
2 Поступило мяса на холодильник за период по данным бухгалтерского учета	1458291,0	1458291,0	–	–	–
3 Итого поступило мяса с остатком на начало периода (п.1 + п.2)	1889774,5	1458291,0	–	353,5	431130,0
4 Отпущено мяса с холодильника за период по данным бухгалтерского учета	1420364,8	14901,0	–	638875,0	766588,8
5 Остаток мяса на конец периода (01.04.20__г.)	469409,7	х	х	х	х
– по данным бухгалтерского учета (п.3 - п.4)					
(1889774,5 – 1420364,8)	438903,3	–	–	31603,3	407300,0
– фактически (по данным инвентаризации)					

Поступившее за межинвентаризационный период парное мясо 1458291,0 кг (графа 3, п.3 таблицы 1) частично отпущено с холодильника – 14901,0 кг (графа 3, п.4 таблицы 1), частично подверглось термической обработке на холодильнике: охлаждению – 808891,0 кг (графа 2, п. 2 таблицы 2) и замораживанию – 634499,0 кг (графа 2, п. 4 таблицы 2).

На конец периода парного мяса на холодильнике нет (0 кг (графа 3, п.1 таблицы 1) + 1458291,0 кг (графа 3, п.2 таблицы 1) – 14901,0 кг (графа 3, п.3 таблицы 1) – 808891,0 кг (подвержено охлаждению – графа 2, п. 2 таблицы 2) – 634499,0 кг (подвержено замораживанию – графа 2, п. 4 таблицы 2) = 0 кг). Произведенная термическая обработка парного мяса на холодильнике влечет наличие естественной убыли.

Естественная убыль мяса и мясопродуктов складывается из потерь *при термической обработке* на холодильнике (остывание, охлаждение, доохлаждение, замораживание, дозамораживание) и потерь *при хранении* мяса и мясопродуктов в охлажденном и замороженном состоянии.

Расчет естественной убыли *при термической обработке на холодильнике* производится исходя из количества (в килограммах) поступившего на термическую обработку мяса и норм усушки на остывание, охлаждение, доохлаждение, замораживание, дозамораживание, применяемых в зависимости от вида, температуры поступившего мяса, климатической зоны и квартала года.

Данный расчет естественной убыли мяса при термической обработке на холодильнике за

межинвентаризационный период приведен в таблице 2.

Таблица 2

Расчет естественной убыли мяса (говядина I категории) при термической обработке на холодильнике за межинвентаризационный период

Виды термической обработки	Количество мяса, подверженного термической обработке на холодильнике, кг	Нормы естественной убыли при термической обработке, %	Естественная убыль по норме, кг
1	2	3	4 = гр.2* гр.3
1 Остывание мяса	0	1,40	0
2 Охлаждение мяса	808891,0	1,60	12942,3
3 Доохлаждение мяса	0	0,70	0
4 Замораживание мяса	634499,0	1,58	10025,1
5 Дозамораживание мяса	121174,0	0,70	848,2
Итого	х	х	23815,6

Естественная убыль мяса говядины I категории при термической обработке на холодильнике за межинвентаризационный период (I квартал) по норме составила по расчету 23815,6 кг (графа 4, таблицы 2).

Расчет естественной убыли при хранении мяса и мясопродуктов в охлажденном и замороженном состоянии производится исходя из среднего срока хранения в сутках, остатка (охлажденного, замороженного) мяса на начало месяца, поступления мяса на охлаждение, заморозку за месяц, усушки по норме при охлаждении, доохлаждении, замораживании, дозамораживании мяса и норм усушки при хранении.

Средний срок хранения мяса и мясопродуктов определяется согласно карточек учета охлажденного и карточек учета мороженого мяса и мясопродуктов на холодильнике. Фактический срок хранения согласно карточек складского учета составил: остывшего мяса – трое суток; мороженого мяса – четверо суток.

Для среднего срока хранения охлажденного мяса трое суток, норма усушки при хранении равна 0,612%. Таким образом, естественная убыль при хранении охлажденного мяса равна 4873 кг ((353,5 кг (графа 5, п.1 таблицы 1) + 808891,0 кг (графа 2, п.2 таблицы 2) – 12942,3 кг (графа 4, п.2 таблицы 2)) * 0,612 / 100).

Для среднего срока хранения мороженого мяса четверо суток, норма усушки при хранении равна 0,178%. Следовательно, естественная убыль при хранении мороженого мяса равна 2093 кг ((431130,0 кг (графа 6, п.1 таблицы 1) + 634499,0 кг (графа 2, п.4 таблицы 2) – 10025,1 кг (графа 4, п.4 таблицы 2) + 121174,0 кг (графа 2, п.5 таблицы 2) – 848,2 кг (графа 4, п.5 таблицы 2)) * 0,178 / 100).

Итого естественная убыль мяса и мясопродуктов при хранении и термической обработке в пределах норм за межинвентаризационный период составляет 30781,6 кг (23815,6 кг (графа 4, таблицы 2) + 4873 кг (по расчету) + 2093 кг (по расчету)).

Итоговые данные об естественной убыли мяса (говядины I категории) по норме на основании произведенного расчета указывают в Сличительной ведомости результатов инвентаризации мяса и мясопродуктов на холодильнике – 30781,6 кг (рисунок 1, графа 10).

Рекомендуемая методика отражения в бухгалтерском учете резерва на покрытие убыли мяса и мясопродуктов при хранении и термической обработке (за I квартал) приведена в таблице 3.

Примечание – собственная разработка на основании изучения нормативной документации, специальной экономической литературы и технологии хранения и термической обработки мяса и мясопродуктов на холодильниках мясокомбинатов республики

Аналогично производится начисление и использование резерва на покрытие убыли мяса и мясопродуктов при хранении и термической обработке в остальных кварталах года и по другим категориям мяса и мясопродуктов.

Выводы Использование предложенной методики расчета и отражения в бухгалтерском учете резерва на покрытие убыли мяса и мясопродуктов при хранении и термической обработке на холодильниках позволит значительно упростить его расчет, что сократит затраты труда персонала по данным операциям, повысит эффективность его использования в практике деятельности организаций мясной отрасли промышленности и таким образом позволит организовать эффективную систему управления формированием себестоимости продукции в организациях мясной отрасли промышленности.

Таблица 3

**Рекомендуемая методика отражения в бухгалтерском учете
резерва на покрытие убыли мяса и мясопродуктов при хранении
и термической обработке (за I квартал)**

Месяц	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Январь	Начислен резерв на покрытие убыли мяса и мясопродуктов	20	96-1	425000000
Февраль	при хранении и термической обработке на холодильнике	20	96-1	425000000
Март	(расчет плановой месячной суммы резерва)	20	96-1	425000000
	Итого начислено резерва за I квартал			1275000000
Март	В результате инвентаризации выявлена недостача мяса (говядины I категории) на холодильнике (рисунок 1, графа 8 * графа 5) (30506,4 кг * 41431 руб.)	94	43	1263910658
	Списывается за счет ранее начисленного резерва выявленная при инвентаризации недостача мяса и мясопродуктов в пределах норм естественной убыли (недостача – 30506,4 кг (рисунок 1, графа 8)), норма естественной убыли по расчету – 30781,6 кг (рисунок 1, графа 10), поскольку 30506,4 кг меньше 30781,6 кг, недостача списывается полностью за счет резерва (рисунок 1, графа 12 = графа 11 * графа 5) ((30506,4 кг * 41431 руб.))	96-1	94	1263910658
	Корректировка ранее начисленного резерва: а) если сумма ранее начисленного резерва меньше суммы выявленной недостачи в пределах норм естественной убыли	20	96-1	на сумму превышения естественной убыли над суммой резерва
	б) если сумма ранее начисленного резерва превышает сумму выявленной недостачи в пределах норм естественной убыли (1275000000 руб. – 1263910658 руб.)	20	96-1	11089342 красным сторно

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 496 с.: ил.
2. Кутер, М.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник. - 3-е изд., перераб. и доп. - М.: Финансы и статистика, 2007. - 592 с: ил.
3. Стражев, В.И. Теория бухгалтерского учета : учебник / В.И. Стражев. – Минск : Выш. шк., 2010. – 144 с.
4. Папковская, П.Я. Теория бухгалтерского учета : учеб., 8-е изд. – Мн. : Иформпресс, 2012. – 252 с.
5. Астахов, В.П. Теория бухгалтерского учета : Учебное пособие. Изд. 8-е, перераб. и доп. – Москва: ИКЦ «МарТ»; Ростов н/Д: Издательский центр «МарТ», 2004. – 608 с.
6. Стешин, Л.И. Бухгалтерский учет и аудит в АПК : учебник для студентов экон. специальностей с.-х. вузов: 2-е изд., перераб. / Л. И. Стешин. – Минск : ИВЦ Минфина, 2009. – 528 с.
7. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь, 18 окт. 1994 г., № 3321-XII: с изм. и доп. от 29 дек. 2007 г. №302-3 // Бизнес инфо: Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «Профессиональные правовые системы» Нац. Центр правовой информации Респ. Беларусь. – Минск, 2012.
8. О некоторых вопросах применения первичных учетных документов: Указ Президента Респ. Беларусь, 15 мар. 2011 г., № 114 // [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.pravo.by/main.aspx?guid=3871&p0=P31100114&p2=%7B%7D> – Дата доступа: 01.02.2013.
9. Об утверждении Инструкции по инвентаризации активов и обязательств: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 нояб. 2007 г. № 180, в ред. от 22 апр. 2010 г. № 50 // Консультант Плюс: Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.
10. Методические рекомендации по калькулированию себестоимости мяса и мясопродуктов: утв. М-ром сельского хозяйства и продовольствия Респ. Беларусь, 30 янв. 1997 г. // Бизнес инфо: Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «Профессиональные правовые системы» Нац. Центр правовой информации Респ. Беларусь. – Минск, 2012.
11. Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 29 июня. 2011 г. № 50, с изм. и доп. от 20 дек. 2012 г. № 77 // Бизнес инфо: Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «Профессиональные правовые системы» Нац. Центр правовой информации Респ. Беларусь. – Минск, 2012.